Tribunal administratif N° 32381 du rôle
du Grand-Duché de Luxembourg Inscrit le 26 avril 2014
3e chambre

Audience publique du 14 avril 2014

Recours formé par
Monsieur ... et Madame ...,
contre le bulletin de l'impôt sur le revenu
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32381 du rôle et déposée le 26 avril 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Patrick Goergen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... et de Madame ..., demeurant tous les deux à ..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2007, émis le 18 août 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 juillet 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Patrick Goergen et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 4 décembre 2013.

En date du 28 octobre 2008, Monsieur ... et Madame ..., ci-après désignés par « les époux … », ont remis au bureau d'imposition Luxembourg 5 de l'Administration des contributions directes une déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2007.

En date du 18 août 2010, le bureau d'imposition Luxembourg 5, émit à l'encontre des époux … un bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007 dans lequel leur revenu imposable net provenant d'une occupation salariée fut fixé à un montant global de … EUR.

Par courrier du 15 novembre 2010, entré à l'Administration des contributions directes le 18 novembre 2010, la fiduciaire … introduisit une réclamation auprès du directeur de l'Administration des contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », au motif que les revenus nets d'une occupation salariée des époux … seraient de … EUR et non pas de … EUR puisque les salaires dûs à Monsieur ... et à son épouse Madame ... n'auraient pas été payés en leur totalité.

Par courrier du 22 novembre 2010, l'Administration des contributions directes sollicita la présentation d'une procuration qui établirait le mandat exprès et spécial confié par les époux … au responsable … afin d'introduire la réclamation, précitée.

Par courrier du 26 novembre 2010, les époux … fournirent à l'Administration des contributions directes une procuration établie le même jour, signée par Monsieur … et donnant pouvoir à Monsieur …, administrateur de la fiduciaire …, de réclamer contre le prédit bulletin d'impôt.

A défaut de réponse du directeur, les époux … ont, par une requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 26 avril 2013, introduit un recours en réformation, sinon en annulation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* » et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre la décision qui a fait l'objet d'une réclamation dans l'hypothèse où aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre le bulletin d'impôt sur le revenu 2007.

En ce qui concerne la portée de la réclamation du 15 novembre 2010, même si la phrase introductive peut prêter à confusion puisque Monsieur … y est seul visé, il y a, au regard de la formulation générale de la lettre de réclamation, qui vise à la fois les revenus de Monsieur … et ceux de Madame ..., lieu de retenir que la réclamation a été introduite tant par Monsieur ... que Madame ..., étant précisé par ailleurs que le mandat de la fiduciaire ... . d'introduire une telle réclamation ne peut faire de doute puisqu'il est confirmé par le présent recours.

Le recours en réformation est partant recevable, en ce qu'il est introduit par Monsieur … et Madame ... , pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

Un recours en réformation étant prévu en la présente matière, il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de leur recours, les demandeurs indiquent que leur employeur, la ... , aurait été déclarée en faillite par un jugement du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg du 5 mars 2008.

Ils exposent que le bulletin de l'impôt de l'année 2007 renseignerait un revenu provenant d'une occupation salariée de … EUR et un montant d'impôt à payer y correspondant de … EUR. Or, ni ces montants, ni leur déclaration d'impôt, ni les certificats de rémunération joints à leur déclaration d'impôt ne refléteraient la réalité économique.

En droit, les demandeurs se prévalent d'une violation de la LIR, plus particulièrement de son article 95-1, dans la mesure où l'Administration des contributions directes serait tenue de prendre en compte tous les revenus perçus par les administrés et dans la mesure où le bulletin de l'impôt ne saurait se baser sur un certificat de rémunération ne reflétant pas la réalité économique.

Ils exposent que suite à la faillite de la société ... . les salaires de l'année 2007 n'auraient pas été payés dans leur intégralité.

Ainsi, ils auraient touché au courant de l'année 2007 un revenu provenant d'une occupation salariée à hauteur de … EUR pour l'année 2007 et non pas de … EUR, tel que retenu dans le bulletin déféré.

Monsieur … pour sa part n'aurait reçu au courant de l'année 2007 qu'un revenu net d'une occupation salariée à hauteur de … EUR. Une somme brute de … EUR lui aurait été versée par le Fonds pour l'emploi en application de l'article L.126-1 du Code du travail et qui correspondrait aux salaires non perçus pour la période de juillet à décembre 2007, la créance afférente ayant été admise au passif privilégié dans le cadre de la faillite de son employeur.

Madame … pour sa part n'aurait perçu au courant de l'année 2007 qu'un revenu net d'une occupation salariée à hauteur de … EUR. Une somme brute de … EUR lui aurait été versée par le Fonds pour l'emploi en application de l'article L.126-1 du Code du travail et qui correspondrait aux salaires non perçus des mois d'octobre et de novembre 2007, la créance afférente ayant été admise au passif privilégié dans le cadre de la faillite de son employeur.

D'autre part, les demandeurs reprochent à l'Administration des contributions directes une erreur manifeste d'appréciation. Selon les demandeurs, le bureau d'imposition aurait dû baser le bulletin d'impôt sur des éléments concrets en conformité aux exigences d'une conduite raisonnable. Ils soutiennent qu'en l'espèce les éléments sur lesquels l'Administration des contributions directes se serait basée pour l'établissement du bulletin d'impôt de l'année 2007 ne seraient pas concrets puisque les revenus effectivement perçus par eux s'élèveraient à … EUR et non pas à … EUR.

Le délégué du gouvernement répond que les demandeurs auraient été imposés en conformité avec les informations fournies par eux dans leur déclaration d'impôt et remises par eux à l'Administration des contributions directes en date du 28 octobre 2008. Aucun élément n'aurait alors figuré dans leur déclaration d'impôt qui aurait permis de conclure que les certificats de rémunération ne refléteraient pas la réalité économique en raison de la faillite de leur employeur, de sorte que le bureau d'imposition compétent aurait à juste titre et selon une juste application de la LIR fixé le revenu d'une occupation salariée de l'année 2007 à … EUR.

Il relève ensuite que ce ne serait que par la réclamation introduite en date du 18 novembre 2010 que le bureau d'imposition aurait été informé du fait que leur employeur, à savoir la société … , dont le demandeur aurait par ailleurs été administrateur et la demanderesse l'administrateur-déléguée, aurait été déclaré en état de faillite le 5 mars 2008, c'est-à-dire à une date antérieure à la remise de la déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2007 en date du 28 octobre 2008.

En droit, le délégué du gouvernement fait référence, d'une part, à l'article 108 LIR en considérant que les sommes versées par le Fonds pour l'emploi seraient à attribuer à l'année d'imposition 2008, au cours de laquelle elles ont été mises à disposition des demandeurs et non à l'année d'imposition 2007 et relève, d'autre part, un certain nombre d'incompréhensions en soulignant notamment qu'il serait étonnant que les demandeurs aient déclaré leurs salaires de l'année 2007 tout en sachant que leur employeur était en état de faillite et sans se rendre compte qu'en réalité ils n'auraient pas touché les six derniers mois de salaires dont le versement aurait pourtant été clairement attesté sur les certificats de rémunération joints à leur déclaration et ce, d'autant plus que les indemnités du Fonds pour l'emploi leur auraient été allouées dès 2008. Pourtant, les demandeurs prétendraient ne s'être rendus compte de l'erreur dans leur déclaration d'impôt qu'après l'émission du bulletin d'impôt en 2010.

En ce qui concerne la charge de la preuve, les demandeurs resteraient en défaut de fournir des pièces probantes valables qui établiraient le montant des salaires bruts réels effectivement mis à leur disposition au cours de l'année 2007 par ... , y inclues les retenues d'impôt réellement effectuées. En l'absence de pièces justificatives remettant en cause les certificats de rémunération versés à l'appui de leur déclaration d'impôt, l'Administration des contributions directes serait dans l'impossibilité de procéder à une éventuelle rectification de l'imposition.

Les parties sont en désaccord sur la question de savoir si les demandeurs qui avaient initialement déclaré un revenu brut provenant d'une occupation salariée de … EUR, sur base duquel le bulletin d'impôt a retenu un revenu net d'une occupation salariée de … EUR, ont effectivement perçu ces salaires, tels que reflétés par les certificats de rémunération. A défaut de contestations sur les autres éléments de l'imposition figurant au bulletin d'impôt litigieux le différend actuellement soumis au tribunal porte exclusivement sur la question du quantum des revenus provenant d'une occupation salariée pour l'année 2007, étant précisé que la qualification des revenus en cause de revenus provenant d'une occupation salariée, au sens de l'article 95 LIR, n'est pas litigieuse.

Le tribunal constate qu'il ressort de la déclaration de l'impôt de l'année 2007 et des certificats de rémunération y joints que le montant de … EUR retenu dans le bulletin d'impôt correspond aux revenus net provenant d'une occupation salariée tels que déclarés par les demandeurs, à part un redressement des frais de déplacement d'un montant global de ... .- EUR.

Le tribunal constate d'autre part que les sommes reprises aux certificats de rémunération annuels respectifs de Monsieur … et Madame … , qui sont à la base de leur déclaration, correspondent à la somme arithmétique de douze salaires mensuels tels qu'ils se dégagent des fiches de salaires mensuelles de Monsieur … et de Madame ... tels que figurant au dossier administratif, de sorte qu'il y a lieu d'admettre que ces certificats annuels ont été établis sur base de la prémisse que l'intégralité des salaires de l'année 2007 ont été payés.

Vu que le montant retenu au bulletin résulte de la propre déclaration des demandeurs, cette somme est présumée correspondre aux revenus effectivement touchés par eux. Dès lors, aucun reproche ne peut être fait au bureau d'imposition pour avoir retenu ce montant à titre de revenu net d'une occupation salariée, de sorte que c'est à tort que les demandeurs reprochent au bureau d'imposition une violation de l'article 95 LIR, qui définit et délimite les revenus provenant d'une occupation salarié, respectivement qu'ils lui reprochent une erreur manifeste d'appréciation.

Il appartient donc aux demandeurs qui, dans le cadre du présent recours en réformation, soutiennent que les revenus déclarés par eux ne correspondent pas à la réalité économique, de rapporter la preuve de cette affirmation.

A cet égard, il y a encore lieu de rappeler qu'il appartient au contribuable, d'étayer ses affirmations de manière suffisante, étant tout particulièrement souligné qu'en matière fiscale, en vertu de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, « *la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ». Le contribuable ne saurait dès lors, se contenter de vagues affirmations, mais il lui appartient, concrètement, de rapporter la preuve des faits susceptibles de réduire la cote d'impôt.

Il est constant en cause que la société ... a été déclarée en état de faillite par jugement du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg du … 2008.

Selon sa déclaration de créance, le demandeur a fait valoir qu'il n'aurait pas perçu les salaires correspondant aux mois de juillet à septembre, ainsi que novembre et décembre 2007, à savoir un montant total de … EUR. Vu que d'après les certificats de rémunération de juin 2007 figurant au dossier administratif et non autrement contesté par la partie étatique, la rémunération brute du demandeur était de … EUR, correspondant à un revenu mensuel net de … EUR, il y a lieu d'admettre que les montants repris dans la déclaration de créances représentent la rémunération nette, correspondant à une rémunération brute de … EUR, à savoir un total de … EUR.

La demanderesse de son côté n'aurait, d'après sa déclaration de créance, pas perçu des salaires d'un montant global de … EUR, correspondant à l'intégralité des salaires d'août, de septembre et de décembre 2007, ainsi qu'à une partie des salaires d'octobre et de novembre 2007. En revanche, au regard de la fiche de salaire du mois de juin 2007, il y a lieu d'admettre que les montants ainsi déclarés correspondent à la rémunération brute de la demanderesse.

Force est au tribunal de constater qu'il résulte des déclarations de créance du 8 avril 2008, respectivement du 14 avril 2008, revêtues de l'accord du juge commissaire et du curateur qu'en date du 26 septembre 2008, ont été admises au passif privilégié de la faillite de la société ... . des créances de rémunérations correspondant aux salaires des mois de juillet à septembre, novembre et décembre 2007 en ce qui concerne Monsieur … et aux salaires d'août à décembre 2007, en ce qui concerne Madame … , à hauteur des montants déclarés. Il résulte encore des décomptes de l'Agence pour le développement de l'emploi, ci-après désignée par « l'ADEM », du 14 octobre 2008 portant la mention « *montant à payer conf. a l'art. L.126-1 (garantie de créance en cas de faillite)* […] *2) arriérés (détails suiv. mois de) SALAIRES* », et reprenant exactement les montants tels qu'admis au passif de la faillite aux termes des déclarations de créance, précitées, que les sommes ainsi déclarées ont été admises au titre de la garantie de salaires prévue à l'article 126-1 du Code de travail. Enfin, il se dégage des virements respectifs d'un montant net de … EUR chacun du Fonds pour l'emploi du 11 novembre 2008 au profit des époux … que les payements suivant ce décompte ont été effectués durant l'année fiscale 2008.

Le tribunal est amené à conclure à partir de ces éléments que des salaires pour l'année 2007 d'un montant net de … EUR, soit … EUR brut en ce qui concerne le demandeur et d'un montant brut de … EUR en ce qui concerne la demanderesse, n'ont pas été payés par la société ... aux demandeurs.

Certes, ces pièces sont en contradiction avec les certificats de rémunération remis avec la déclaration de l'impôt sur le revenu de l'année 2007 du 28 octobre 2008, qui a été signée par Madame … en date du 9 octobre 2008, et il semble pour le moins étonnant que les demandeurs n'aient pas fait mention du non-paiement de ces sommes dans cette déclaration d'impôt, d'autant plus que celle-ci a été introduite à une date postérieure à la faillite de la société ... , aux déclarations de créance et à la réception du décompte de l'ADEM concernant les arriérés de salaires. Néanmoins, si tel que cela a été retenu ci-avant, ces éléments permettent de retenir que le bureau d'imposition n'a pas commis d'erreur d'appréciation en imposant les revenus des demandeurs tels que déclarés par eux, les pièces versées aussi bien auprès du directeur à l'appui de leur réclamation qu'auprès du tribunal administratif dans le cadre de cette procédure emportent la conviction du tribunal quant aux sommes non perçues, telles qu'invoquées par les époux … .

Eu égard à ces éléments, le tribunal est amené à retenir que les demandeurs ont satisfait à la charge de la preuve pesant sur eux, en ce qu'ils ont établi qu'au cours de l'année 2007, ils n'ont pas perçu des salaires échus pendant la même année, s'élevant aux montants respectifs de …EUR net pour le demandeur, soit un montant brut de … EUR, et de … EUR brut pour la demanderesse, mais pourtant déclarés par eux à l'appui de leur déclaration de l'impôt. C'est dès lors a tort que le bureau d'imposition a inclus ces sommes de … EUR et de … EUR brut, soit un total de … EUR brut, non perçues, au titre des revenus d'une occupation salariée de l'année 2007.

Le tribunal constante encore que si une partie des salaires du mois d'octobre et de novembre 2007, à savoir une somme correspondant respectivement à … EUR et … EUR, n'ont également pas été perçues par la partie demanderesse, celle-ci s'est limitée à l'appui du présent recours de critiquer la mise en compte erronée des salaires des mois d'août, septembre et décembre 2007, sans inclure dans ses calculs les soldes impayés des mois d'octobre et novembre 2007. Le tribunal ne pouvant statuer *ultra petita*, il ne peut réformer le bulletin déféré que dans les limites de la demande des demandeurs, de sorte que, en ce qui concerne les revenus de la demanderesse, seul un montant de … EUR est à déduire des revenus bruts pris en compte par le bulletin d'imposition au titre des revenus de la demanderesse.

En ce qui concerne l'argument du délégué du gouvernement fondé sur l'article 108 LIR concernant l'annualité de l'impôt, il échet de rappeler que l'article 100 de la Constitution consacre le principe général de l'annualité de l'impôt en ces termes : « *Les impôts au profit de l'Etat sont votés annuellement. Les lois qui les établissent n'ont de force que pour un an, si elles ne sont renouvelées* ».

Ce principe est transcrit en matière d'impôt sur le revenu à l'article 1er paragraphe 1 LIR lequel dispose ce qui suit : « *Il est perçu annuellement au profit de l'Etat un impôt sur le revenu des personnes physiques*. »

Il découle de ce principe constitutionnel de l'annualité de l'impôt que la fixation de l'impôt se fait en fonction des bases d'imposition propres à l'année concernée[1].

En l'espèce, les demandeurs ont perçu en date du 11 novembre 2008 deux virements d'un montant de … EUR chacun de la part du Fonds pour l'emploi correspondant entre autre aux salaires non perçus au cours de l'année d'imposition 2007 par Monsieur … et Madame …

L'article 108 LIR dispose que « *Les recettes sont à attribuer à l'année d'imposition au cours de laquelle elles sont mises à la disposition du contribuable* ».

Au vu des principes retenus ci-avant, les deux paiements reçus de la part du Fonds pour l'emploi au titre de salaire à hauteur de respectivement … EUR, pour chacun des époux …, sont, contrairement aux calculs des demandeurs, à imposer au titre de l'année d'imposition 2008.

Au vu des considérations qui précèdent, il y a lieu de déclarer le recours en réformation tel qu'introduit par les demandeurs fondé et le bulletin de l'impôt de l'année 2007 est à réformer en ce sens qu'il y a lieu de déduire des revenus bruts provenant d'une occupation salarié tels que retenus par le bulletin d'imposition les sommes de … EUR et de … EUR.

---

[1] trib. adm. 12 février 2003, n° 14855 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 13

Etant donné qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « taxateur » et de ne pas l'amener à s'immiscer dans le domaine de l'administration sous peine de compromettre son statut judiciaire, son rôle consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt[2].

En application des développements qui précèdent, il y a en conséquence lieu de renvoyer l'affaire au bureau d'imposition compétent pour procéder à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

Eu égard au fait que le bureau d'imposition a imposé les demandeurs en conformité avec leur déclaration d'impôt de l'année 2007 et que le présent recours a été provoqué par une erreur de déclaration de leur part, de sorte qu'il n'est pas inéquitable de laisser à leur charge les sommes exposées par eux et non comprises dans les dépens, la demande en allocation d'une indemnité de procédure de ….- EUR formulée par les demandeurs sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administrative est à rejeter comme non fondée.

Pour les mêmes considérations, à savoir que les présent recours n'a été provoqué que par une erreur de déclaration des demandeurs, le tribunal met les frais à la charge exclusive des demandeurs.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare compétent pour connaître du recours principal en réformation ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié;

partant par réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007 dit qu'il y a lieu de déduire des revenus bruts provenant d'une occupation salariée de ... pour l'année 2007, tels que pris en compte par le bureau d'imposition, respectivement les montants bruts de … EUR et de … EUR ;

renvoie le dossier en prosécution de cause au bureau d'imposition compétent ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en paiement d'une indemnité de procédure formulée par les demandeurs à hauteur de ....- EUR ;

condamne les demandeurs aux frais.

---

[2] cf. trib. adm. 29 mars 1999, n° 10428, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 692 et autres références y citées.

Ainsi délibéré par :

Annick Braun, premier juge,
Hélène Steichen, attaché de justice,
Daniel Weber, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 14 avril 2014 par le premier juge, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri s. Annick Braun

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 14.05.2014

Le Greffier du Tribunal administratif